



# UNIVERSIDAD DE LA RIOJA

## TRABAJO FIN DE ESTUDIOS

Título

la tributación del juego

Autor/es

MIGUEL ÁLVAREZ JUBERA

Director/es

LUZ MARÍA MARÍN VINUESA

Facultad

Facultad de Ciencias Empresariales

Titulación

Grado en Administración y Dirección de Empresas

Departamento

ECONOMÍA Y EMPRESA

Curso académico

2016-17



***la tributación del juego***, de MIGUEL ÁLVAREZ JUBERA  
(publicada por la Universidad de La Rioja) se difunde bajo una Licencia Creative  
Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 3.0 Unported.  
Permisos que vayan más allá de lo cubierto por esta licencia pueden solicitarse a los  
titulares del copyright.



**FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES**

**TRABAJO FIN DE GRADO**

**GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS**

**“LA TRIBUTACIÓN DEL JUEGO”**

Autor: D. Miguel Alvarez Jubera

Tutor/es: Prof. D<sup>a</sup>. Luz María Marín Vinuesa

**CURSO ACADÉMICO 2016-2017**

## ÍNDICE

RESUMEN/ABSTRACT .....	3
1. INTRODUCCIÓN .....	4
2. EL JUEGO Y SU REGULACIÓN EN ESPAÑA .....	5
2.1 BREVES ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL JUEGO.....	6
2.2 LA REGULACIÓN GENERAL DEL JUEGO .....	8
3. RÉGIMEN FISCAL DEL JUEGO .....	11
3.1 LOS JUEGOS DE GESTIÓN PÚBLICA .....	14
3.2 LOS JUEGOS DE GESTIÓN PRIVADA .....	17
3.3 EL JUEGO ON – LINE .....	22
3.4 TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS DEL JUEGO EN LAS PERSONAS FÍSICAS .....	25
4. CONCLUSIÓN .....	27
5. BIBLIOGRAFÍA .....	29
6. ANEXOS.....	30

## **RESUMEN:**

El objetivo principal de este trabajo es realizar un análisis de los tributos que gravan el sector del juego, así como la tributación de las ganancias y premios obtenidos en el juego por las personas físicas. Mi trabajo comienza con una breve referencia a los antecedentes históricos del juego así como a las normas generales de tributación. A partir de esta contextualización, me centro en analizar las modalidades de juego público tales como las loterías y apuestas del estado, y asimismo en el juego privado destacando casinos, bingos y máquinas recreativas. Para finalizar y como aspecto a diferenciar centro mi análisis en el juego online por la especial tributación que le caracteriza.. Los cambios que ha experimentado la tributación de estos premios son la base para desarrollar mi trabajo, haciendo especial mención a la nueva forma de tributar.

## **ABSTRACT:**

The main objective of this work is to carry out an analysis of taxes levied on the gaming sector, as well as the taxation of earnings or prize obtained in the game by natural persons. As an introduction, I make a reference to the historical background of the game as well as the General rules of taxation. In the second part I focus on the game modes public lotteries and betting in the State, second in the private game highlighting casinos, bingo halls and recreational machines. To finish and appearance to differentiate fixed my study in online gaming since applies it a form of different taxation. Changes in the taxation of these awards are the basis to develop my work, making special mention of the new way to pay

# 1. INTRODUCCIÓN

La concepción tradicional del juego ha sufrido una profunda transformación debido fundamentalmente al desarrollo de las nuevas tecnológicas, por lo que ha sido necesario la adaptación de un nuevo régimen jurídico. Con el objetivo de dar cumplimiento a las nuevas necesidades que la actualidad presenta, el 27 de mayo se promulgó la Ley 13/2011, más conocida como “*Ley de Juego*”. Antes de la aparición de la nueva ley, el juego se encontraba regulado por el Real Decreto – Ley 16/1977, vigente en la actualidad, por el que se regulaban los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas.

Esta situación de cambios en la manera de entender el juego, y paralelamente la adaptación del régimen jurídico para el sector del juego, es lo que ha despertado nuestro interés por estudiar en el presente Trabajo Fin de Grado el régimen fiscal del juego en una amplia extensión.

El objetivo principal de este trabajo es realizar un análisis de los tributos que gravan el sector del juego, así como a la tributación de las ganancias o permios obtenidos en el juego por las personas físicas. . Para ello se comienza examinando la regulación general del juego, llegando a ella a través de un breve recorrido de sus antecedentes históricos. Una vez contextualizado el tema, se aborda el análisis de los tributos.

El análisis detallado que se presenta en el trabajo ayuda a entender la nueva realidad jurídica que regula el sector del juego, ya que se abordan juegos tanto de gestión pública como de gestión privada, y asimismo el juego on-line. En concreto, este análisis del juego on line reporta en nuestra opinión un especial interés, sobre todo su regulación y control debido a que gran parte de los principales operadores residen en paraísos fiscales.

El ámbito del estudio es el sector del juego tanto público como privado, agrupando en los juegos de gestión pública como son, las Loterías y Apuestas del Estado y los organizadores del juego de la Organización Nacional de Ciegos Españoles, (en adelante, ONCE), y en los juegos de gestión privada los casinos, bingos, tómbolas, rifas., máquinas recreativas y de azar.

Estos juegos se encuentran fundamentalmente sometidos a diferentes tributos. En relación con los organizadores de juego, éste se encuentra regulado, en primer lugar, por el Impuesto sobre

Actividades de Juego. En segundo lugar, y de manera supletoria, cuando no queden sujetos al Impuesto, por dos tasas: la tasa sobre juegos de suerte, envite y azar, y la tasa sobre rifas, apuestas y combinaciones aleatorias.

En cuanto a los premios obtenidos por las personas físicas, éstos se encuentran sometidos al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto de la Renta de no Residentes.

La aplicación de uno u otro tributo dependerá de la situación en la que nos encontremos: si es la organización la que realiza la actividad de juego su actividad se encontrará gravada por el Impuesto sobre Actividades de Juego, mientras que si una persona física obtiene ganancias o premios ésta tributará por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto de la Renta de No Residentes.

El trabajo se estructura de la siguiente manera. Tras esta introducción, el siguiente apartado desarrolla la regulación general del juego en España, llegando a ella a través de un breve recorrido de sus antecedentes históricos. A continuación, el trabajo se centra en el análisis del régimen fiscal del juego, identificado los diferentes tributos que gravan los juegos de gestión pública y de gestión privada y prestando especial atención tanto al juego on-line como a la tributación de las ganancias del juego en las personas físicas. Por último, el epígrafe que cierra el trabajo se ocupa de presentar las conclusiones alcanzadas

## **2.EL JUEGO Y SU REGULACIÓN EN ESPAÑA.**

El juego en España se encuentra regulado, fundamentalmente, por la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de Regulación de Juego (en adelante, “*Ley de Juego*”).

Desde la despenalización del juego en el Real Decreto 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, y debido fundamentalmente a la irrupción de los nuevos servicios de comunicaciones electrónicas y a los juegos interactivos a través de Internet, ha cambiado de forma sustancial, tanto en España como en otros países de su entorno, la concepción tradicional del juego.

Por tanto, debido al avance de los servicios de comunicación, así como la desvinculación de estas actividades del territorio, ha sido necesario realizar un cambio de dirección en la regulación del sector del juego, y esto ha sido posible con la aparición de la Ley de Juego.

La Ley de Juego, como establece el artículo 1, tiene como finalidad la regulación de la actividad de juego en sus distintas modalidades, siempre que se desarrollen en ámbito estatal con el fin de garantizar la protección del orden público, luchar contra el fraude, proteger los derechos de los menores y salvaguardar los derechos de los participantes.

Para poder centrar el tema es necesario realizar una definición acerca de lo que es el juego en España. A este fin, ROGER CAILLOIS, definía el juego *“como una actividad que cumple las características de ser libre, separada e incierta (no puede llegar a determinarse), improductiva (no genera riqueza, tan sólo la desplaza), reglamentada y ficticia”*<sup>1</sup>.

A efectos de la Ley del Juego, el artículo 3 califica el juego como *“cualquier actividad en la que se arriesguen cantidades de dinero u objetos económicamente evaluables en cualquier forma sobre resultados futuros e inciertos, dependientes en alguna medida del azar, y que permitan su transferencia entre los participantes, con independencia de que predomine en ellos el grado de destreza de los jugadores o sean exclusiva o fundamentalmente, suerte, envite o azar”*.

Según estas dos definiciones, por tanto, es necesario que exista, en primer lugar, intervención del azar, en segundo lugar, un riesgo económico transferible entre los participantes y, por último, que haya unos riesgos futuros e inciertos.

## **2.1 BREVES ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL JUEGO.**

En España, una de las primeras referencias más importantes del juego se encuentra en Las Partidas (1256 – 1265) durante el reinado de Alfonso X el Sabio. Entonces, aunque no existía una prohibición acerca del juego, se perseguía de manera indirecta a los jugadores. Durante su reinado se produce el primer intento de regular los juegos en España, mediante el Ordenamiento de Tafurerías (casa de juego) de 1314. Estas actividades serían legales siempre y cuando se realizaran en sitios lícitos y autorizados, y se sancionaba a aquellos jugadores que

---

<sup>1</sup> CAILLOIS. R., Los juegos y los hombres: la máscara y el vértigo. S.L., Fondo de cultura Económica, México, 1986.



practicaran los juegos en locales no autorizados. Esta prohibición permaneció hasta los Reyes Católicos, que la mantuvieron mediante Pragmática otorgada en Toledo.

En 1387, Juan I de Castilla en su Ley 22 (que posteriormente fue ratificada por los Reyes Católicos en Madrid), comenzó un *iter* legislativo consistente en penalizar el juego.

Tanto la Nueva Recopilación como la Novísima Recopilación estaban formadas por la agrupación de un conjunto de leyes que podían clasificarse en tres grupos: en primer lugar, hasta la Ley XI, se establecía el juego como delito. Aunque no se realizaban penas corporales sí pecuniarias. En segundo lugar, en la Ley XI se vuelven a los castigos corporales y se aumentan el número de juegos prohibidos. En tercer lugar, en la Ley XV, denominada “*Pragmática dada por Carlos III*”, desaparecen las penas físicas existentes, pero se considera al juego como dañino.

El antecedente de la Lotería fue creado durante el reinado de Carlos III, así como la regulación de las rifas y tómbolas, autorizadas por el Estado y siempre que tuvieran fines benéficos.

El primer Código Penal español se promulgó durante el Trienio Constitucional en el año 1822, en el cual no se reflejaba el juego ni como delito ni como falta, pero sí se sancionaba la estafa. En 1823, Fernando VII deroga la constitución de Cádiz de 1812. En ese momento se lleva a cabo un proyecto de Código Penal para la regulación de los juegos prohibiendo los juegos de suerte, envite y azar a todas las personas.

El Código Penal de 1848 vuelve a ratificar el juego como delito, debido a la influencia del Código Napoleónico de 1810, en el cual se clasifica el juego como un delito contra la sociedad en la que se castiga a los dueños de las apuestas mientras que al jugador tan sólo se le consideraba autor de una falta.

Bajo el reinado de Alfonso XIII, en 1912, se intenta llevar a cabo una reforma del Código Penal. La reforma establecía que tan sólo se penara el juego en aquellos casos en los que no se practicara en un local autorizado por el Estado. Este es el momento en el que se produce la intervención del Estado en la regulación del juego, al tener que autorizar éste qué locales estaban autorizados o no.

Durante la Dictadura de Primo de Rivera se publicó el Código Penal de 1928, en el cual se incriminaba la actividad del juego de azar, prohibiendo su práctica y cerrando los casinos

existentes. La vigencia de este precepto legal sería corta, ya que al promulgarse la República se instauró de nuevo el Código Penal de 1870.

La Segunda República española y el régimen franquista mantuvieron la prohibición del juego, a pesar de que durante esa época se llevaron a cabo varios intentos en sentido contrario.

Antes de instaurarse el sistema democrático y aprobarse la constitución de 1978, se llevaron a cabo los primeros pasos para despenalizar parcialmente la práctica del juego mediante el Real Decreto – Ley 16/1977, de 25 de febrero, que regulaba los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar. Este Real Decreto, vigente en la actualidad, apareció con la finalidad de permitir la práctica de los juegos de casino, bingo y máquinas recreativas, puesto que habían alcanzado una importante extensión en el país.

Con este Real Decreto, tal y como señalaba HERNANDEZ GÓNZALEZ, se llevó a cabo la sustitución del sistema de penalización, atribuyendo a la administración una gran esfera de competencias, en relación a la explotación de los juegos de azar <sup>2</sup>.

De esta manera, a partir de ese momento se produjo un cambio de orientación en la regulación del juego, lo que llevó a confeccionar la vigente Ley de Juego.

## **2.2 REGULACIÓN GENERAL DEL JUEGO.**

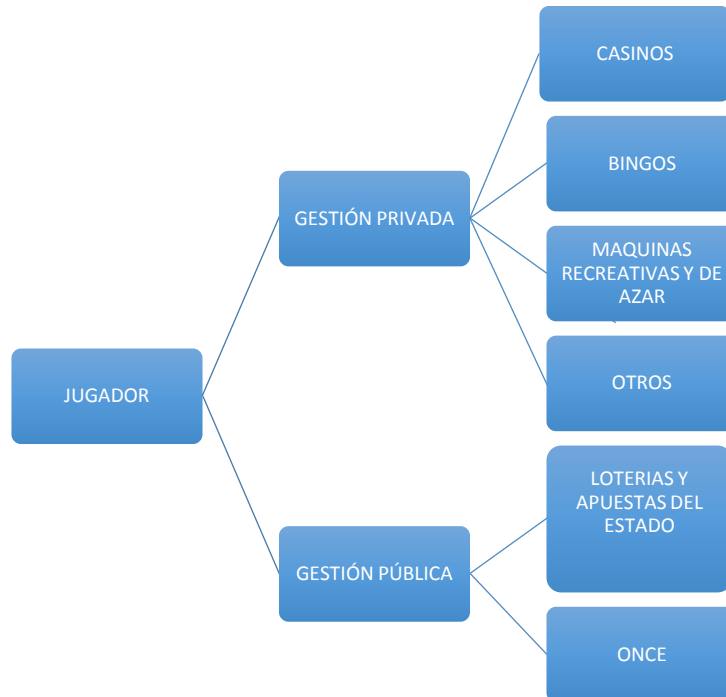
La Ley de Juego de 2011 junto con el Real Decreto – Ley 16/1977, regulan toda actividad de juego, tanto si realiza de manera presencial como si se produce a través de canales electrónicos. En la ley de Juego los medios presenciales adquieren un carácter accesorio, así como los juegos desarrollados por las entidades designadas por ésta. A su vez, también, se rige por la ley de difusión pública y promocional de las actividades.

El artículo 3 de la Ley de Juego distingue entre dos actividades distintas. En primer lugar, los juegos de lotería estatal no esporádicos denominados actividades reservadas, y, en segundo lugar, los juegos distintos de la lotería, conocidos como actividades no reservadas. Las actividades reservadas son aquellas que tan sólo las pueden desarrollar los operadores designados por la ley, mientras que por actividades no reservadas entendemos los tipos de juegos que pueden ser llevados a cabo por una pluralidad de operadores.

---

<sup>2</sup> HERNÁNDEZ GONZÁLEZ. F. L., La regulación de los juegos de azar, estudio de la legalidad administrativa, Tecnos, Madrid, 1996, Pág. 42.

En relación con la naturaleza de los juegos podemos clasificarlos en: juegos de gestión pública y juegos de gestión privada. En los juegos de gestión pública están las loterías y



apuestas del Estado, mientras que en los juegos de gestión privada se recogen los casinos, bingos, máquinas

Para poder llevar a cabo la actividad de juego, la Ley del Juego ha establecido que es necesario obtener una serie de títulos habilitantes.

El artículo 9 de la Ley de Juego establece que será necesario obtener un título habilitante para poder realizar cualquier actividad no reservada. Estos títulos habilitantes, también denominados licencias, pueden ser de dos tipos: las licencias generales desarrolladas en el artículo 10 y las licencias singulares desarrolladas en el artículo 11. A su vez, el propio artículo 9 fija que toda actividad que se realice sin el título habilitante o incumpliendo las condiciones tendrán la consideración de prohibida.

Para poder determinar quién tiene la competencia en materia de juego, es necesario acudir a la Constitución Española, en los artículos 148 y 149. Aquí se encuentran los referentes configuradores de la cuestión competencial, los cuales establecen que las materias no atribuidas al Estado por la Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas, así como aquellas materias que no hayan sido asumidas por las Comunidades Autónomas corresponderán al Estado.

Reiterada jurisprudencia ha establecido que, a pesar de la falta de mención expresa en la Constitución, el juego es materia de distribución competencial. Por ello mismo, ésta ha sido atribuida a las Comunidades Autónomas, por lo que tienen competencia exclusiva a la hora de organizar y autorizar la celebración de juegos en el territorio de la Comunidad Autónoma.

Una de las principales referencias en este ámbito es la Sentencia 164/1994 de Tribunal Constitucional, de 26 de mayo de 1994. En su fundamento jurídico cuarto determina que *“a pesar de la falta de mención expresa del juego en los artículos 148.1 y 149.1, es materia de distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas, ha sido atribuida a éstas bajo el genérico y uniforme título competencial de «casinos, juegos y apuestas deportivas con exclusión de las Apuestas Mutuas Deportivas – Benéficas». Por ello, de acuerdo con el artículo 149.3 de la C.E., dado que el artículo 149.1 C.E. no reserva al Estado competencia alguna en materia de casinos, juegos y apuestas, puede afirmarse la competencia exclusiva que las Comunidades Autónomas han asumido en la materia”*.

Aparentemente, este sistema de distribución competencial sobre la cesión de los tributos sobre el juego plantea una posible inconstitucionalidad *ex art. 157.1ª*) de la Constitución, ya que este artículo tan sólo permite la cesión de los impuestos estatales y no de las tasas. La dificultad radica en que los tributos sobre el juego se han cedido a las Comunidades Autónomas, figura que la Constitución no contempla.

La normativa autonómica también ha legislado en razón de las competencias. Por ejemplo, la Ley 22/2009 establece que se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento de los tributos sobre el juego producidos en su territorio, por lo que, en caso de que la Comunidad Autónoma no hiciera uso de las competencias se aplicaría de manera supletoria la normativa estatal <sup>3</sup>.

La cesión de las tasas del juego a las Comunidades Autónomas comprende el total rendimiento producido por éstas en su territorio, además de las posibles competencias normativas sobre exención de la base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengos.

---

<sup>3</sup> Artículo 26.1. A). d) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidad Autónoma de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

## 2. RÉGIMEN FISCAL DEL JUEGO

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en su artículo 2.1 configura los tributos como *“ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley ha vinculado el deber de contribuir, con el fin patrimonial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”*. A su vez, la LGT clasifica los tributos en: tasas, contribuciones especiales e impuestos.

Existe una gran controversia en relación con la tasa sobre el Juego. La figura creada por el Real Decreto – Ley 16/1977, de 25 de febrero, fija su hecho imponible en la organización, celebración y autorización de la realización de juegos de suerte, envite o azar. De esta manera se hace evidente que lo que se persigue es gravar la capacidad económica generada por la explotación de las máquinas. Todo ello conduce a la conclusión de que se trata de una figura fiscal distinta de la de *“tasa”*, puesto que con ello no se pretende la contraprestación proporcional del coste de un servicio, sino que *“constituye un auténtico impuesto que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades expresivas de capacidad económica”*<sup>4</sup>. Por lo que, al no producirse una contraprestación sino más bien un negocio o acto que pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente, deberíamos calificar la *“tasa”* como un impuesto.

Hemos dicho que el juego está gravado por tres tributos: el impuesto sobre actividades de juego de manera principal y de carácter subsidiario, la tasa sobre suerte, envite o azar, y la tasa sobre rifas, apuestas y combinaciones aleatorias. Veamos cada uno de ellos.

Impuesto sobre Actividades de Juego. Su hecho imponible consiste en la autorización, celebración u organización de los juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal. Este tributo será de aplicación en aquellos concursos, apuestas, rifas en los que la Comunidad Autónoma no haya legislado en virtud de su competencia. En caso de que haya llevado a cabo esta competencia no será objeto de gravamen este tributo sino las tasas de suerte, envite y azar, y la tasa sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias.

---

<sup>4</sup> STC Núm. 296/1994 de 10 de noviembre, F. 4º. *“La naturaleza impositiva de esa figura fiscal, ya apuntada en la STC 126/1987, reiteradamente declarada por el Tribunal Supremo y coincidente con la opinión generalmente admitida por la doctrina [...] Todo ello nos conduce a la conclusión de que el tributo sobre el juego creado por el artículo 3 del Real – Decreto – Ley 16/1977, es una figura distinta de la categoría de tasa”*.

Son contribuyentes las personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que operen, organicen o desarrollen las actividades gravadas por el tributo. A su vez, se establece que serán responsables solidarios del pago del impuesto aquellas personas que permitan el juego a otras con residencia fiscal en España sin que tengan las licencias oportunas.

La base imponible estará constituida por los ingresos brutos, es decir, el importe total de las cantidades destinadas al juego. A su vez, ésta también puede estar constituida por los ingresos netos, es decir, aquellas cantidades que se dediquen a la participación en el juego deducidos los premios satisfechos por el operador a los participantes. El artículo 48.7 de la Ley de Juego establece los gravámenes aplicables a la base imponible. Estos tipos varían desde un 25 % en el caso de las apuestas deportivas cruzadas hasta un 10 % como en el caso de las combinaciones aleatorias publicitarias.

Las comunidades autónomas podrán incrementar este gravamen hasta un 20 %, correspondiente a la participación de los residentes fiscales en el territorio de cada comunidad en los juegos regulados por el impuesto.

La cuantificación y gestión tributaria del Impuesto se realiza aplicando los citados tipos de gravamen proporcionales sobre la base imponible, dando lugar a la cuota tributaria que han de pagar los contribuyentes.

El impuesto se liquida mediante la presentación de una autoliquidación trimestral, cuando se trate de actividades anuales o plurianuales.

La tasa sobre juegos de suerte, envite o azar. Su naturaleza es fundamentalmente impositiva, a pesar su denominación y de que el hecho imponible venga constituido por la autorización, organización o celebración de casinos, bingos y máquinas recreativos y de azar <sup>5</sup>.

El hecho imponible, según lo dispuesto en el artículo 3.1 del Real Decreto – Ley 16/1977, consiste en la celebración, autorización u organización de juegos de suerte, envite o azar exceptuando aquellos casos en los que estuviera sujetos al Impuesto sobre Actividades de Juego.

El objeto de ésta resulta difícil de especificar, puesto que, por ejemplo, en el caso del bingo, puede ser el volumen de operación, mientras que en el supuesto de los casinos el margen bruto de beneficios.

Los sujetos pasivos, a título de contribuyentes, serán las empresas y organizadores cuyas actividades incluyan la celebración de juegos de suerte, envite o azar.

---

<sup>5</sup> La naturaleza impositiva de la tasa ha sido sentada en vía jurisprudencial. SSTC. Núm. 126/1987, de julio.

Para establecer la determinación de la cuota tributaria, será necesario ver ante qué tipo de juego nos encontramos. Con carácter general, el gravamen se aplicará sobre la base imponible. En aquellos casos en los que la Comunidad Autónoma haya legislado en virtud de la tasa sobre suerte, envite o azar el tipo aplicable será el que fije éste, sin embargo, cuando no haya legislado, el Estado marca un tipo fijo del 20 %.

En relación con los casinos de juego, la base imponible corresponde a los ingresos brutos que éstos obtengan. En este caso, los ingresos brutos serán la diferencia entre los ingresos obtenidos en el juego y las cantidades satisfechas a los jugadores.

En los casos de máquinas recreativas o máquinas automáticas, (son aquellas que conceden a los usuarios por un precio, tiempo de uso de juego y casualmente un premio en dinero) se fija una cuota anual dependiendo de la clasificación de la máquina.

La tasa sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias. Grava la celebración u organización (o en su defecto, al realizarse la celebración del acto) del juego. Para el caso de apuestas y combinaciones con fines publicitarios la tasa se devengará en el momento de su celebración. Los sujetos pasivos o contribuyentes, en el caso de que se trate de una rifa, será el organizador. En las apuestas, las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de apuestas. En las combinaciones aleatorias, las empresas que desarrollen combinaciones aleatorias con fines publicitarios.

La tasa se devengará cuando se conceda la autorización o en su defecto en el momento de su organización.

Para establecer la determinación de la cuota tributaria se realiza con distintos parámetros en función de la actividad que se lleve a cabo.

Las rifas. Se entiende por rifa aquella modalidad de juego consistente en la adjudicación de uno o varios premios mediante la celebración de un sorteo o selección por azar, entre los adquirentes de billetes. El objeto de la rifa puede ser un bien mueble, inmueble, semoviente o derechos ligados a los mismos.

Para los casos en los que no haya regulación autonómica, la base imponible se establece por el importe total de los boletos. El tipo general fijado por el Estado será del 15 %, aquellas rifas declaradas de utilidad pública tributarán al 5 %, y las rifas benéficas tributan a un régimen especial del 5 %.

Las tómbolas. Se entiende por tómbola aquella modalidad de juego en la que se adquieren billetes, los cuales contienen la indicación del premio. Estos premios

consisten en diversos objetos expuestos al público durante la obtención de los billetes. El tipo general fijado por el estado será del 15 %.

Las apuestas. se entiende por apuesta aquella actividad de juego en la que se arriesgan cantidades de dinero sobre los resultados de un acontecimiento previamente determinado cuyo desenlace es incierto y ajeno a los participantes. Salvo que no haya regulación autonómica, la cuota tributaria será del 10 %. En los casos de carreras de caballos el tipo tributario se reduce al 3 %.

Las combinaciones aleatorias. Son los sorteos en los que se ofrecen premios en metálico, especie o servicios, exigiendo en su caso la condición de cliente. El tipo aplicable será del 10 % del valor de los premios ofrecidos.

### **3.1 LOS JUEGOS DE GESTIÓN PÚBLICA.**

Los juegos de gestión pública son aquellos que están regulados a través del colectivo público empresarial, y se fundamentan en torno a dos tipos de juego, los llevados a cabo por la loterías y apuestas del Estado y aquellos organizados por la ONCE. (Organización Nacional de Ciegos Españoles).

Los sorteos organizados por la Lotería y Apuestas del Estado en tanto organismos autónomos son, la Lotería Nacional, Euromillones, Bonoloto, La Primitiva, así como los organizados por las Comunidades Autónomas, los de la ONCE y la Cruz Roja.

Por Lotería debemos entender, según el artículo 3 de la Ley de Juego, *“las actividades de juego en las que se otorgan premios en los casos en que el número o combinación de números o signos, expresados en el billete o boleto, coinciden en todo o en parte con el determinado mediante sorteo”*.

El artículo 4 añade que *“las loterías de ámbito estatal quedan reservadas a los operadores designados por la ley, y que corresponde al titular del Ministerio de Economía y Hacienda la autorización para la comercialización de loterías de ámbito estatal. Esta autorización consistirá en el porcentaje máximo y mínimo destinado a premios”*.

Tanto la Disposición Adicional Primera de la Ley de Juego como en la STC 171/1998 se establece que *“corresponde al Estado en favor de su naturaleza de fuente de la Hacienda Estatal, la gestión del monopolio de la Lotería Nacional y con él la facultad de organizar loterías de ámbito estatal”*.



En el ámbito de la Lotería Nacional encontramos distintas posiciones a la hora de gravar los impuestos. Una desde el enfoque del Estado promotor de la realización del juego y otra desde la perspectiva de la persona física y jurídica que obtenga las ganancias.

En relación con los juegos de gestión pública hallamos distintos tipos de tributos. Tanto los tratados anteriormente como son el Impuesto sobre Actividades de Juego (el cual no grava las Loterías y Apuestas del Estado) y las tasas, y a su vez el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

A continuación, vamos a tratar los diferentes tributos existentes desde la perspectiva de los sujetos implicados.

El Estado en este supuesto al tratarse de un ente público no está supeditado a la presentación de ningún tributo a la hora de realizar las Loterías y Apuestas del Estado <sup>6</sup>.

A su vez, la Lotería y Apuestas del Estado se encuentra exento de la tributación sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como establece la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Fija el artículo 20. Uno. 19º que *“estarán exentas del IVA las loterías, apuestas y juegos organizados la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado”*.

El otro juego de titularidad pública con especial relevancia son los juegos organizados por la ONCE. La ONCE consiste en una corporación de Derecho Público de carácter social sin ánimo de lucro.

La Ley de Juego, en su disposición adicional segunda establece que *“la ONCE, por la singularidad de su naturaleza de Corporación de Derecho público y de carácter social, y como operador de juego de reconocido prestigio, está sujeto a un estricto control público”*.

Tal y como señalaba RODRIGUEZ RODRÍGUEZ, la ONCE es una entidad de beneficencia, esto es, su nacimiento se debió a que distintas instituciones de protección y tutela de los invidentes españoles se fusionaron y ello se plasmó en su Decreto fundacional de 13 de diciembre de 1938 <sup>7</sup>. A su vez debido, a su carácter altruista, destina gran parte de las ganancias obtenidas a obras sociales en beneficio de personas con discapacidad o ausencia visual, así como a remunerar a sus vendedores.

La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas de consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, sometió a tributación todos aquellos premios pagados correspondientes a sorteos celebrados por las Comunidades

---

<sup>6</sup> Artículo 48.2 de la Ley del Juego

<sup>7</sup> RODRIGUEZ RODRIGUEZ, J., Régimen del Juego en España., Aranzadi, Pamplona, 2006, Pág. 320.

Autónomas, la Cruz Roja y la Organización Nacional de Ciegos Españoles, que anteriormente estaban exentos.

A su vez, en relación con la venta de productos de juego de la ONCE, al igual que con la Loterías y Apuestas del Estado, la Ley 37/1992 del IVA establece en el artículo 20. Uno. 19º que *“estarán exentas del IVA las loterías, apuestas y juegos organizados [...] por la ONCE”*. Por otra parte, las personas físicas que obtengan un premio o una ganancia derivada de los juegos de gestión pública sí estarán sometidos al gravamen de un impuesto por sus ganancias. El impuesto en cuestión es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) establece en su disposición adicional trigésima tercera en el apartado 1.a) que *“estarán sujetos a este Impuesto mediante un gravamen especial los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas”*. La especialidad de este gravamen consiste en que estarán sometidos a una tributación del 20 % aquellos premios que sean superiores a 2.500.

En aquellos casos en los que el décimo haya sido dividido en participaciones, la cuantía exenta se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda. Es recomendable identificar a cada uno de los pagadores, y en el supuesto de que no se identifique a los cobradores a la hora de hacer el reparto se considera como una *“donación”*, por lo que estaría sujeto de nuevo a otro impuesto, el de *“Sucesiones y Donaciones”*.

A su vez, el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, también plantea este supuesto en aquellos casos en los que un no residente obtenga ganancias derivadas de un premio de lotería. La disposición adicional quinta de la Ley del Impuesto establece que *“estarán sujetos a este impuesto mediante un gravamen especial los premios incluidos en la disposición adicional trigésima tercera de la Ley 35/2006 [...] obtenidos por contribuyentes sin mediación de establecimiento permanente”*. Los premios en estos supuestos estarán sujetos a retención e ingreso a cuenta. Esta obligación de practicar la retención existirá aun cuando el premio esté exento para evitar la doble imposición que resulte. El porcentaje de retención será del 20 %. A parte de realizar la retención, los contribuyentes que hubieran obtenido los premios estarán obligados a presentar una declaración, determinando el importe de la deuda e ingresar su importe. No existirá obligación de presentar la citada declaración cuando el premio obtenido hubiera sido de cuantía inferior al importe exento.

En el caso de las personas físicas cuando éstas obtienen ganancias derivadas de un premio de la ONCE, al igual que con los premios de Lotería, se establece un gravamen especial desarrollado en la disposición adicional tercera de la Ley 35/2006, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas que *“estarán sujetos al IRPF mediante un gravamen especial los premios de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles”*.

### **3.1 LOS JUEGOS DE GESTIÓN PRIVADA**

#### **CASINO**

La definición de casino se encuentra recogida en el artículo 1 de la Orden Ministerial de 9 de enero de 1979, por el que se aprueba el Reglamento de Casinos. Se consideran Casinos de Juego *“aquellos establecimientos dedicados especialmente a la práctica de juegos de suerte, envite o azar incluidos en el Catálogo de Juegos”*.

De forma más específica, se puede definir casino como *“establecimiento en donde se opere con máquinas recreativas y de azar, mesas de juego, apuestas sobre competencias deportivas y/o cualquier otro juego de apuesta incluido en el Catálogo de Juegos”*.

A los casinos les es de aplicación la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar.

En los casinos el contribuyente es aquel que realiza la actividad u organiza la celebración de juegos de suerte, envite o azar. Él será el obligado a liquidar el impuesto en virtud de la base imponible obtenida.

La base imponible en el caso de los casinos está formada por los ingresos brutos que éstos obtengan procedentes del juego o las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos. La base imponible se determinará en régimen de estimación directa u objetiva.

En el supuesto de que se realice mediante estimación directa, el sujeto pasivo quedará obligado a realizar la liquidación tributaria. Por ingresos brutos debemos entender la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos por el juego y las cantidades que se destinan a los jugadores por sus ganancias obtenidas.

Para determinar la cuota tributaria sobre la base imponible obtenida anteriormente hay que aplicar la tarifa autonómica o estatal.

La tarifa aplicable a los casinos de juego es anual, sin perjuicio de lo cual se aplicará trimestralmente a los ingresos acumulados desde el comienzo de año hasta el último día del trimestre de que se trate, aplicándose a cada uno de los tramos de la base imponible el tipo correspondiente de la tarifa y deduciendo de la cuota anual resultando el importe de lo

ingresado en los trimestres anteriores del mismo año. El ingreso de la tasa debe realizarse trimestralmente durante los primeros veinte días de los meses de abril, julio, octubre y enero. En el caso de que la Comunidad Autónoma no haya legislado en razón de sus competencias se aplicará el gravamen estatal. El tipo de gravamen aplicable dependerá del volumen de base imponible comprendida entre 0 euros y más de 4.363.347,88 euros, y dependiendo de ese volumen se aplicará un tipo aplicable que oscila desde un 20 % a un 55 % <sup>8</sup>.

Sin embargo, en aquellos supuestos en los que la Comunidad Autónoma sí que haya legislado, cada una de ellas determinará tanto el volumen de base imponible como los tipos aplicables. Por ejemplo, en Madrid la porción de la base imponible comprendida en euros varía desde 0 euros a más de 5.000.000 de euros, y los tipos aplicables distan desde un 22 % a un 45 %.

## BINGO

El artículo 10 de la Orden del Ministerio del Interior de 9 de octubre de 1979 define el juego del bingo como *“una lotería jugada sobre 90 números, de 1 al 90 inclusive, teniendo los jugadores como unidad de juego cartones o tarjetas integradas por 15 números distintos entre sí, y distribuidos en tres líneas horizontales de cinco números cada una y en nueve columnas verticales, en cualquiera de las cuales puede haber, tres, dos o un número, pero sin que haya nunca una columna sin número”*.

El juego de bingo es considerado un *“juego simultáneo”*, tratándose éste de un juego colectivo de dinero y azar en los que los jugadores presentes en diferentes establecimientos participan de manera simultánea en una única partida.

La explotación de bingos está sujeta a una intervención administrativa que se despliega en dos fases fundamentales. En primer lugar, es necesario que las empresas estén debidamente inscritas en un Registro de Juego que lleva cada una de las Comunidades Autónomas. En segundo lugar, obtener una autorización necesaria para aprovechar el bingo.

El aprovechamiento de estas salas de bingo es llevado a cabo por tres clases de entidades: las entidades de carácter benéfico, deportivo, cultural y turístico, las sociedades anónimas que cumplan determinados requisitos y las empresas de servicios.

El juego del Bingo, así como los casinos desarrollados anteriormente, se encuentran gravados por la Tasa sobre juegos de suerte, envite o azar.

---

<sup>8</sup> Artículo tercero, cuarto del Real Decreto – Ley 16/1977.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., Manual Práctico de Derecho Tributario Parte General, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, Pág. 924

Con carácter general, para determinar la cuota tributaria será necesario aplicar sobre la base imponible unos tipos de gravámenes. La base imponible del tributo serán las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en el juego descontada la cantidad destinada a premios. El tipo de gravamen general estatal es del 15 %, mientras que en el caso autonómico de Madrid el tipo aplicable para el bingo ordinario es del 40 % <sup>9</sup>.

## **MÁQUINAS RECREATIVAS Y DE AZAR**

En virtud del Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de Máquinas Recreativas y Azar, se configura como máquinas recreativas y de azar, aquellas que conceden a los usuarios por un precio, tiempo de uso de juego, y casualmente un premio en dinero.

En relación con la finalidad del usuario, si desea obtener premio en dinero o simplemente disfrute de un tiempo de juego, podemos clasificar las máquinas recreativas y de azar conforme tres categorías:

- Máquinas recreativas del tipo “A”. Estas máquinas son aquellas de puro recreo o pasatiempo, se limitan a conceder al usuario un tiempo de uso o de juego a cambio del precio de la partida sin que pueda obtener ningún tipo de premio en metálico. Un ejemplo de estas máquinas serían los futbolines y las máquinas de dardos <sup>10</sup>. La ubicación de estas máquinas es primordialmente en locales de hostelería y bares.
- Máquinas recreativas con premio programado o tipo “B”. Estas máquinas son las que, a cambio del precio de la partida, conceden al usuario un tiempo de juego y, eventualmente, de acuerdo con el programa de juego, un premio <sup>11</sup>. Al igual que las máquinas recreativas de tipo “A”, la mayoría de éstas las encontramos en restaurantes y hostelería. Aunque hay una pequeña diferencia, puesto que estas máquinas se ubican también en Salones de Juego.
- Máquinas de azar o tipo “C”. Son aquellas, que, a cambio del precio de la partida, conceden al usuario un tiempo de uso o de juego y, eventualmente, un premio que

---

<sup>9</sup> Reglamento de Bingos aprobado por Orden de 9 de enero de 1979, sin perjuicio de las normas específicas dictadas por cada Comunidad.

<sup>10</sup> Artículo 4 del Real Decreto 2110/1998

<sup>11</sup> Artículo 5 del Real Decreto 2110/1998.

dependerá siempre del azar. Dichas máquinas de juego, actualmente, sólo están permitidas en casinos.

En España, la regulación de las máquinas recreativas corresponde a las Comunidades Autónomas, puesto que tienen competencia exclusiva.

En el caso de las máquinas recreativas y de azar, están sujetas a la Tasa sobre juego de suerte, envite o azar. El objeto de este gravamen consiste en la mera puesta a disposición de la potencial clientela.

Con carácter general, para determinar la cuota tributaria será necesario aplicar sobre ésta el correspondiente tipo de gravamen.

El tipo de gravamen estatal para las máquinas de tipo “B” o recreativas con premio, asciende a 3.531 euros anuales. Cuando en este tipo de máquinas o aparatos automáticos puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea, y siempre que el juego sea independiente del realizado por otros jugadores, se aplican diferentes cuotas en función de éstos: si hay dos jugadores la cuota general se duplica, por lo que serían 7.062 euros. Sin embargo, si hay tres o más jugadores, la cuota general se incrementa en un 50% por cada jugador adicional a partir del tercero <sup>12</sup>.

Para las máquinas de tipo “C” o de azar, la cuota anual asciende a 4.020,77 euros.

Para otras máquinas que permiten obtener premio, el Estado no ha fijado tipo de gravamen.

El tipo de gravamen autonómico, como hemos dicho anteriormente, variará en función de la Comunidad Autónoma. En el caso de Madrid para las máquinas de tipo B se ha establecido una cuota general de 900 euros. Cuando en este tipo de máquinas puedan jugar dos o más jugadores se incrementa a 1.800 euros, y en caso de que pueda haber más de tres se establecen 1.800 euros más el resultado de multiplicar por 480 el producto del número de jugadores por el precio máximo autorizado para la partida.

Para las máquinas de azar, la cuota trimestral será de 1.350 euros. Y para las máquinas recreativas con premio en especie, la cuota trimestral será de 125 euros.

## RIFAS Y TÓMBOLAS

---

<sup>12</sup> Artículo tercero, dos del Real Decreto – Ley 16/1977.

La definición de rifa se encuentra recogida en el artículo 1 del Decreto 129/1989, de 16 de agosto, por el que se establece la regulación de Rifas, Tómbolas y Combinaciones Aleatorias. Dicho precepto configura “*se entiende por rifa aquella modalidad de juego que consiste en el sorteo a celebrar de uno o varios objetos, previamente determinado, entre los adquirientes de uno o varios billetes o boletos de importe único, correlativamente números o de forma diferenciados entre sí*”.

La base imponible vendrá determinada por el importe total de los boletos o billetes ofrecidos. Para cuantificar la cuota tributaria será necesario aplicar a la base imponible unos tipos de gravamen.

El Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de Tasas Fiscales, vigente en la actualidad, establece el tipo de gravamen estatal. Con carácter general, el tipo aplicable será del 15 % del importe total de los boletos. En caso de que la rifa sea de utilidad pública se aplicará un 5 %, y aquellas con carácter tradicional estarán gravadas por el 1,5 %.

Poniendo de ejemplo una Comunidad Autónoma, en el caso de Madrid, el tipo de gravamen con carácter general será del 45,5 %. Para aquellas que sean de utilidad pública un 19,5 %, y para las rifas benéficas de carácter tradicional se mantiene el gravamen estatal un 1,5 %.

## **APUESTAS**

En las apuestas, la base imponible puede venir constituida bien por el importe total de los billetes, boletos o justificantes de participación vendidos, cualquiera que sea el medio a través del cual se hayan realizado, o bien por la diferencia entre la suma total de las cantidades apostadas y el importe de los premios obtenidos por los participantes del juego.

El tipo de gravamen estatal será con carácter general el 10 % del importe total de los billetes, boletos o resguardos de participación vendidos. En el caso de apuestas gananciosas hechas con la intervención del corredor el tipo será del 1,5 %.

## COMBINACIONES ALEATORIAS.

La definición de combinación aleatoria viene fijada por el Decreto 129/1989 en su artículo 1 que establece que *“es una modalidad de juego por la que una persona o entidad, con fines publicitarios, sortea premio en metálico o especie entre quienes adquieran sus bienes o servicios u ostentan la condición actual o potencial de clientes suyos, sin exigir una contraprestación económica”*.

En las combinaciones aleatorias la base imponible vendrá constituida por el valor de los premios ofrecidos. Para estos efectos el valor de los premios ofrecidos corresponderá con el valor de mercado. El tipo de gravamen estatal será del 10 % del valor de los premios ofrecidos.

### 3.2 EL JUEGO ON LINE

El avance de los servicios de comunicación ha traído consigo la necesidad de nuevos mecanismos de regulación que ofrecen seguridad jurídica a operadores y particulares en los distintos juegos. La irrupción de la tecnología ha supuesto un cambio en el mundo del juego, ya que debido a esto se ha producido un aumento de consumo de la participación, y se ha convertido en uno de los negocios mundiales.

Las nuevas tecnologías, internet, televisión interactiva, móviles, y en general cualquier instrumento tecnológico, da la facultad de participar en un juego de forma on line, sin necesidad de estar ubicado en un lugar concreto donde se desarrolle el juego, sino que la participación se produce de manera deslocalizada.

La importancia del fenómeno del juego on line ha motivado el interés del legislador por su regulación y su control, debido a que gran parte de los principales operadores residen en paraísos fiscales. Tal y como establece COLOMER HERNANDEZ *“la ley del juego contiene una clara voluntad de control y de regulación del juego on line o a distancia que se produce y/o tiene por destino España; buena prueba de es que en la Exposición de Motivos de la Ley se señala que «estos objetivos constituyen, en consecuencia, una de las finalidades esenciales de esta Ley que ha de ser la norma sectorial de referencia en materia de explotación de juegos a través de medios electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos de ámbito estatal, procurando la coordinación o integración de la regulación»”*<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> COLOMER HERNÁNDEZ, I., El juego on line, Aranzadi, Pamplona, 2011, Pág. 509.



De esta manera, la finalidad conseguida por la Ley de Juego consiste en controlar las actividades de juego de ámbito estatal, específicamente si se realizan a través de medios electrónicos.

Las actividades de juego on line tienen generalmente ámbito estatal. Si bien la administración autonómica señala que la autorización del juego de ámbito autonómico es de su competencia, respecto del juego on line no puede afirmarse, puesto que no existe ningún mecanismo para permitir que sólo los habitantes de una Comunidad Autónoma específica accedan al juego <sup>14</sup>. La doctrina reiterada del Tribunal Constitucional, declara que la competencia estatal en materia de juego ha de ser ejercitado por el Estado, en beneficio del interés general, sin perjuicio de la competencia de las Comunidades Autónomas para la regulación y autorización del juego que se realice en su ámbito territorial correspondiente <sup>15</sup>.

Entonces, el tributo aplicable al juego on line, al ser de ámbito estatal, será el Impuesto sobre Actividades de Juego. Para cuantificar éste hay que tener en cuenta la base imponible y los tipos de gravamen. En relación a la determinación de la base imponible, durante un tiempo se ha basado en dos modelos distintos. El primero de ellos se basaba en el beneficio o margen bruto de los operadores (*gross profit*), y el segundo se basaba en el volumen de ventas (*turnover tax*) <sup>16</sup>.

La ley de Juego finalmente ha establecido un modelo basado en el beneficio de los operadores. A pesar de esto, la base imponible puede venir constituida por magnitudes distintas dependiendo de la modalidad de juego. Tanto para las apuestas mutuas como para las deportivas, la base imponible viene determinada por los ingresos brutos, es decir, el importe total de las cantidades que se dediquen a la participación en el juego, así como cualquier otro ingreso que se pueda obtener directamente derivado de su organización o celebración <sup>17</sup>. Para las apuestas deportivas de contrapartida, apuestas deportivas cruzadas y otros juegos, la base imponible se constituye por los ingresos netos, es decir, el importe total de los ingresos brutos una vez deducidos los premios satisfechos a los participantes <sup>18</sup>.

La variedad de bases imponibles en el Impuesto sobre Actividades de Juego es un aspecto muy controvertido en relación con este impuesto. Un ejemplo de esto es que, aunque en algunos supuestos la tributación por el ingreso bruto se compensa con una disminución del

---

<sup>14</sup> STS. Núm. 652/2017, de 20 de abril.

<sup>15</sup> STC 35/2012, de 15 de marzo de 2012.

<sup>16</sup> BÁEZ MORENO, A., ZORNOZA PÉREZ, J. J., El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentario a la Ley estatal 13/2011, regulación del Juego, La ley, Madrid, 2012, Págs. 630 y 631.

<sup>17</sup> Artículo 48.6 a) de la Ley de Juego.

<sup>18</sup> Artículo 48.6 b) de la Ley de Juego.

tipo de gravamen, en otros casos el tipo de gravamen es idéntico a aquellas modalidades de juego que utilizan los ingresos netos.

A su vez, la Ley del Juego establece que cuando las cantidades jugadas sean satisfechas mediante instrumentos de tarificación adicional, la cantidad dedicada al juego es el importe de la tarificación menos el impuesto indirecto correspondiente. La tarificación adicional puede definirse según lo dispuesto en la Ley de Juego como *“el importe de la cantidad dedicada a la participación en el juego, excluido el coste de la llamada determinado de acuerdo al valor de mercado, cuando resulte de aplicación lo previsto en el artículo 16 del La Ley del Impuesto sobre Sociedades sobre las operaciones vinculadas, sin que se consideren a estos efectos los impuestos indirectos que recaigan sobre las operaciones”* <sup>19</sup>.

En efecto, el Impuesto sobre actividades de juego va a recaer sobre el operador, es decir, sobre las personas físicas o jurídicas que organicen las actividades gravadas por el mismo, determinándose su cuantía mediante la aplicación de tipos de gravámenes diversos.

En el caso del juego on line también encontramos diferentes impuestos que pueden afectar a esta actividad.

Las personas físicas o jurídicas que lleven a cabo la celebración u organización de este tipo de juegos on line estarán sujetos al impuesto sobre actividades de juego. El gravamen aplicable a la base imponible, resultante de la diferencia entre la cantidad global dedicada al juego y el importe de premios repartidos, será del 25 %.

Para la liquidación del Impuesto el artículo 48.8 de la Ley de Juego, establece que *“cuando se trate de actividades anuales o plurianuales se deberá efectuar la declaración y autoliquidar el impuesto trimestralmente, en el plazo del mes siguiente al del final de cada trimestre”*. Por lo que se podría afirmar que el Impuesto sobre Actividades de Juego es un impuesto periódico con periodo impositivo y liquidatorio trimestralmente. BÁEZ MORENO Y ZORNOZA PÉREZ consideran que se trata de un impuesto *“sobre los ingresos de los operadores con un periodo impositivo y de liquidación trimestral que se devenga el día 1 de enero para todo el año natural, lo que implica desconocer el devengo establecido en el artículo 21.1 de la Ley General Tributaria, en que el devengo se define como el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria”* <sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Artículo 48.6 3º de la Ley de Juego.

<sup>20</sup> BÁEZ MORENO, A., ZORNOZA PÉREZ, J.J., *Ob. Cit.* Pág. 640

A su vez, en relación con el IVA hay que destacar que el artículo 20. Uno.19º fija que *“estarán exentas de IVA las actividades que constituyan los hechos impositivos de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias”*. De esta manera toda actividad que se lleve a cabo por un operador de juego está exenta de IVA por estar sujeta a otro tipo de tributos, en este caso los impuestos del juego.

### **3.3 LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS DEL JUEGO DE LAS PERSONAS FÍSICAS.**

Según en el artículo 6 de la Ley del IRPF, las ganancias obtenidas por el juego se declaran en el IRPF, puesto que las ganancias y pérdidas patrimoniales componen la renta del contribuyente. Estas ganancias se incluyen en el apartado de Ganancias Patrimoniales que no derivan de Transmisiones Patrimoniales por lo que se imputarán a la Base General.

En el caso de que una persona obtenga unas ganancias patrimoniales de 200 euros derivadas del juego y unos rendimientos del trabajo de 850 euros, ésta tendrá que declarar todas las rentas y ganancias patrimoniales obtenidas, es decir, los 1050 euros. Esta cuestión se deriva del artículo 96.2 de la Ley del IRPF, que establece que *“no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes, en tributación anual o conjunta, rendimientos íntegros del trabajo con el límite de 22.000 euros, rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta, con límite conjunto de 1.600 euros anuales”*.

Al amparo del artículo 75.3 f) del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establece que *“no estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta los premios que se entreguen como consecuencia de juegos organizados al amparo de lo previsto en el Real Decreto – Ley 66/1977, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas”*.

En relación con las pérdidas obtenidas en el juego, tras la modificación del artículo 33.5 de la Ley del IRPF mediante la Ley 16/2012, se establece la modificación de las pérdidas del juego *“permitiendo computar las pérdidas del juego con el límite de las ganancias obtenidas en dicho ejercicio”* <sup>21</sup>.

Tras la modificación del nuevo artículo 33.5 de la Ley del IRPF fija que *“no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el periodo*

---

<sup>21</sup> Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

*impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo periodo. En ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta ley”.*

Por lo que, por ejemplo, si en una partida un jugador obtiene una ganancia de 1.000 euros y en otra partida pierde 700 euros, el jugador tendrá unas ganancias netas de 300 euros. No obstante, si un jugador obtiene unas pérdidas de 1.000 euros y en otra partida tiene ganancias de 1.000 euros, la ganancia a declarar es de 0 euros.

A su vez, en lo relativo al juego on line, la Dirección General de Tributos establece que “*se tendrán en cuenta las ganancias y pérdidas obtenidas en el ejercicio del año natural, resultando irrelevante a estos efectos si el contribuyente ha retirado o no las cantidades de la cuenta abierta con el operador de juego on line”.*

Para poder acreditar las pérdidas en el juego, tal y como declaraba la directora de la gestión tributaria de la Agencia Tributaria, “*el contribuyente podrá acreditar las pérdidas a través de la documentación que le aporte el operador*”<sup>22</sup>. De esta manera será el propio jugador el que le tendrá que pedir al operador un justificante de las pérdidas que ha tenido.

En los casos de juego on line es fácil regular las pérdidas, puesto que toda operación realizada a través de Internet queda guardada, por lo que puede ser fácilmente rastreada a través de una cuenta bancaria o incluso una tarjeta. Mientras que en los juegos presenciales es más difícil cuantificar las pérdidas obtenidas.

Otro aspecto muy importante de la tributación de las ganancias del juego de las personas físicas, es dónde hay que tributar por las ganancias obtenidas. En este supuesto y según lo establecido en el artículo 9 de la Ley del IRPF se deberá tributar en el territorio de su residencia habitual y no en el país en el que este la casa de apuestas.

En los supuestos en los que se obtenga un premio de otro país de la Unión Europea, la Administración pública no realizará de oficio esta retención, sino que la persona física tendrá que declararlo. Aunque el ganador no tendrá que incluirlo en la declaración de la renta.

El tributo en estos casos lo retiene directamente la Administración Tributaria, es decir, cuando una persona se dirige a cobrar el premio que ha ganado, se le descontará directamente el importe equivalente. De esta manera, a las personas a las que ya se les haya descontado la retención no tendrán que declarar la ganancia en su declaración de la renta, ni descontarse la retención del premio.

---

<sup>22</sup> FERNÁNDEZ, A, Entrevista digital en El país, 3 de abril de 2013.

En este tipo de ganancias es necesario identificar el ganador o ganadores del premio. Si no se especifica que hay varias personas ganadoras del premio, este reparto del premio entre los distintos ganadores figuraría por parte de la Administración Tributaria como una o varias donaciones, por lo que irán sujetas al impuesto de donaciones.

En el supuesto de que una entidad compre un décimo de lotería y más tarde lo venda en forma de participaciones, la entidad será la que cobre el premio y más tarde lo reparta entre los participantes. Por lo que el importe obtenido por la entidad no constituye renta para la misma ni está obligada a practicar retención a cada participante. La retención del 20 % la practica en este caso la entidad pagadora.

En el caso de que la entidad no hubiera vendido todas las participaciones, la cuantía del premio que corresponda a las mismas se considera renta obtenida por la entidad. De esta manera estará sujeta el Impuesto de Sociedades y no al gravamen especial.

### **3. CONCLUSIONES**

La irrupción de la tecnología ha supuesto un cambio en el mundo del juego. Las nuevas tecnologías, internet, televisión interactiva, móviles, y en general cualquier instrumento tecnológico, da la facultad de participar en un juego de forma on line, sin necesidad de estar ubicado en un lugar concreto donde se desarrolle el juego.

Ante esta situación, la concepción tradicional del juego ha sufrido una profunda transformación, generándose paralelamente la adaptación de un nuevo régimen jurídico para el sector del juego.

El análisis que se ha presentado en este trabajo ayuda a entender la nueva realidad jurídica que regula el sector del juego, ya que es un análisis muy detallado de los diferentes tributos que gravan el juego, abordando tanto los juegos de gestión pública como los juegos de gestión privada. Y especialmente el juego on-line, caracterizado entre otros aspectos porque la participación se produce de manera localizada. Esto último responde en nuestra opinión a la necesidad de una especial atención, sobre todo su regulación y control ya que gran parte de los principales operadores residen en paraísos fiscales.

De la revisión realizada se observa que la competencia sobre el juego ha sido atribuida a las Comunidades Autónomas, por lo que tiene competencia exclusiva a la hora de organizar y autorizar la celebración de juegos en el territorio de la Comunidad Autónoma. No obstante, las actividades de juego on-line tienen generalmente ámbito estatal, ya que hasta el momento

no existe ningún mecanismo para permitir que sólo los habitantes de una Comunidad Autónoma específica accedan al juego.

La actividad de juego se encuentra articulada principalmente a través de dos vías. Una vía principal a través del Impuesto sobre Actividades Juego, y otra vía con carácter secundario, cuando no queden sujetas al Impuesto, mediante dos tasas; la tasa sobre suerte, envite o azar, y la tasa sobre rifas, apuestas y combinaciones aleatorias.

En el análisis realizado, en función de la naturaleza de las actividades y la diferente gestión, esto es: juegos de gestión pública y juegos de gestión privada, se observan los siguientes resultados. Respecto a los juegos de gestión privada, especialmente bingos, máquinas recreativas y de azar y por las rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias, se encuentran gravados, bien por la tasa de suerte, envite y azar, o bien por la tasa sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias.

Por otra parte, en el ámbito de gestión pública, concretamente para los juegos de la Lotería Nacional y de los Organizadores de la ONCE encontramos diferentes tributos que pueden gravar los premios obtenidos, tanto el Impuesto sobre Actividades de Juego (el cual no grava las Loterías y Apuestas del Estado) como otras tasas tributarias.

Además, en el ámbito de la Lotería Nacional, cabe destacar dos posiciones diferentes a la hora de gravar los impuestos. Una desde el enfoque del Estado promotor de la realización del juego y otra desde la perspectiva de la persona física y jurídica que obtenga las ganancias. Desde la perspectiva de la persona física y jurídica, los tributos fundamentales son el IRPF y el Impuesto de la Renta de los No Residentes. Las personas físicas están obligadas a declarar tanto las pérdidas como las ganancias de juego, debido a la reforma parcial de la Ley del IRPF a partir de ahora es posible deducirse las pérdidas obtenidas en el juego con el límite de las ganancias obtenidas en un mismo ejercicio.

Para finalizar, reflejaré los cambios más importantes en la normativa :

En el origen las únicas normas que regían la tributación del juego se basaban en :

- 1.- Las pérdidas del juego no tenían la consideración de pérdidas deducibles.
- 2.- Las ganancias del juego tributaban por el concepto de ganancias patrimoniales.
- 3.- Las casas del juego no tenían obligación de hacer retención sobre los premios que entregaban a los jugadores.

La ley del juego del 2011 introdujo la reforma a favor de los jugadores que se descontarán sus ganancias de las pérdidas que habían tenido en el juego en el mismo año fiscal (con el límite de las ganancias obtenidas en el mismo periodo).

Pero hoy la situación ha cambiado por varios factores:

- 1.- La diferenciación entre el juego presencial y el juego a través de internet.
- 2.- La proliferación del número de jugadores.
- 3.- La existencia de jugadores recreacionales y de jugadores profesionales.
- 4.- Las ganancias obtenidas por los no residentes.

El legislador tiene obligación de adaptar su normativa a la realidad social del tiempo en que las leyes deben ser aplicadas, suponiendo la falta de legislación una responsabilidad por omisión.

### **BIBLIOGRAFÍA**

ANDRÉS ALVEZ, Rafael. “Análisis y comentarios a la primera convocatoria para obtener licencias para desarrollar juego on line en España”. Revista Aranzadi. Núm. 34, 2012.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “La fiscalidad de la Ley de Regulación del Juego”. Diario la Ley. Núm. 7644, 2011.

CASES MÉNDEZ, José Ignacio. “Nuevos Escenarios en el Juego de Azar: la Globalización”. Aranzadi. Madrid, 2007.

DORREGO DE CARLOS, Alberto. “La distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de juego y apuestas a través de Internet”. Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música. Núm. 20, 2007.

ECHEVARRIA DE RADA, Teresa. “Los contratos de Juego y Apuesta”. J.M Bosch Editor. Barcelona, 1996.

ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto,” Manual Práctico de Derecho Tributario Parte General, 3ª Edición”. Tirant lo Blanch. Valencia, 2016.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, Montserrat. “Revista de estudios regionales”. Núm. Extraordinario 66, 2003.

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Francisco Lorenzo. “La regulación de los Juegos de Azar”. Tecnos, Madrid, 1996.

HERRAIZ SERRANO, Olga. “El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar: Comentarios a la Ley estatal 13/2011, de regulación de Juego”. La Ley. Madrid, 2012.

LÓPEZ VELÁZQUEZ, David. “La nueva ley del Juego”. Actualidad Jurídica Uría Menéndez. Núm. 30, 2011.

LOZANO CUTANDA, Blanca. “La nueva Ley de Regulación del Juego: un panorama de incertidumbres”. Diario La Ley. Núm. 7644, 2011.

OLMEDA PALOMAR, Alberto. “El régimen del Juego en España”. Aranzadi, Pamplona, 2006.

OLMEDA PALOMAR, Alberto. “El Juego On line”. Aranzadi, Pamplona, 2010.

ORTEGA PLAZA, Jonás. “Estadísticas del Juego on line en España”. Revista de estadística y sociedad. Núm. 55, 2013.

MAZÓN HERNÁNDEZ, Miguel. “Análisis Económico, Jurídico y Fiscal del Juego”. Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.

ROGGER CAILLOIS. “Los juegos y los hombres: la máscara y el vértigo.” S.L. Fondo de cultura Económica. México, 1986.

RUÍZ MARTÍNEZ, Francisco Javier. “Tercer informe sobre la percepción social respecto al juego de azar en España”. Fundación Codere en colaboración con la Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 2011.

### **ANEXO JURISPRUDENCIAL**

Tribunal Constitucional. Sentencia núm. 126/1987, de 16 de julio.

Tribunal Constitucional. Sentencia núm. 164/1996, de 26 de mayo.

Tribunal Constitucional. Sentencia núm. 171/1998, de 23 de julio.

Tribunal Constitucional. Sentencia núm. 296/1994, de 10 de noviembre.

Tribunal Constitucional Sentencia núm. 35/2012, de 15 de marzo de 2012.

Tribunal Supremo. Sentencia. Núm. 652/2017, de 20 de abril.

### **ANEXO DE LEGISLACIÓN**

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, de 29 de diciembre de 1992, núm. 312.

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Boletín Oficial del Estado, de 24 de diciembre de 2002, núm. 307.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, de 18 de diciembre de 2003, núm. 302.



Ley 35/2006, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. Boletín Oficial del Estado, de 29 de noviembre de 2006, núm. 285.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Boletín Oficial del Estado, de 19 de diciembre de 2009, núm. 35.

Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego. Boletín Oficial del Estado, 28 de mayo de 2011, núm. 127.

Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. Boletín Oficial del Estado, de 28 de diciembre de 2012, núm. 312.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, sobre el Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, de 28 de noviembre de 2014, núm. 288.

Real Decreto – Legislativo, 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de tasas fiscales. Boletín Oficial del Estado, de 19 de diciembre de 1966, núm. 302.

Real Decreto – Ley 16/1997, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas. Boletín Oficial del Estado, 7 de marzo de 1977, núm. 56.

Real Decreto – Legislativo 2110/1998, de 2 de octubre, por el que se aprueba el reglamento de máquinas recreativas y de azar. Boletín Oficial del Estado, 16 de octubre de 1998, núm. 248.

Real Decreto Legislativo, 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Boletín Oficial del Estado, de 12 de marzo de 2004, núm. 62.

Real Decreto – Legislativo, 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. Boletín Oficial del Estado, 31 de marzo de 2007, núm. 78. Orden de 9 de enero de 1979, por la que se aprueba el reglamento del juego del bingo. Boletín Oficial del Estado, 24 de enero de 1979, núm. 21.

Orden de 9 de octubre de 1979, por la que se aprueba la versión definitiva del Catálogo de Juegos. Boletín Oficial del Estado, de 31 de octubre de 1979, núm. 261.

